



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 27. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 5. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben (im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 16. Oktober 2008).

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die **Bemessungsgrundlage** und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage

Gesamtbetrag der Einkünfte	24.115,49 €
Einkommen	21.080,25 €
Einkommensteuer	3.571,27 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 4.711,78 €

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am 25. Dezember 2007 reichte der Berufungswerber seine **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006** auf elektronischem Wege beim zuständigen Finanzamt ein.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** vom 10. Jänner 2008 seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Berufungswerber ersucht, sämtlichen geltende gemachten Aufwendungen durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Mit **Datum 4. Februar 2008** wurde diesem Ersuchen entsprochen und sämtliche Aufwendungen belegmäßig nachgewiesen.

Die hier streitgegenständlichen Aufwendungen wurden durch Vorlage einer Bestätigung über die Fortbildungskosten seitens des Arbeitgebers vom 30. Oktober 2006 nachgewiesen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006** vom 5. Februar 2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2006 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 20 EStG 1988 Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch dann nicht abzugsfähig seien, wenn sie zur Förderung des Berufes erfolgen. Die Aufwendungen für den Tauchkurs in Malta seien daher nicht zu berücksichtigen gewesen.

Mit Eingabe vom 26. Februar 2008 wurde **Berufung** gegen diesen Steuerbescheid eingebracht. Da der Berufungswerber bei der Feuerwehr Linz (Berufsfeuerwehrmann) Einsatztaucher sei und Tauchausbildungen bzw. Fortbildungen einen wesentlichen Bestandteil der Berufsausübung darstellen würden, seien diese Kosten als Werbungskosten geltend zu machen.

Als außergewöhnliche Belastung seien zusätzlich die Brillengläser (140,00 €) der Lebensgefährtin zu berücksichtigen.

Diesem Schreiben wurde nochmals die Bestätigung über Fortbildungskosten Tauchkurs Malta 2006 seitens der Berufsfeuerwehr Linz vom 30. Oktober 2006 über den Kursteilnehmer Berufungswerber mit folgendem Inhalt beigefügt:

„Zur Aufrechterhaltung der Einsatzbereitschaft wurde vom 27. September 2006 bis 7. Oktober 2006 für 13 Berufsfeuerwehrtaucher eine Taucherfortbildung durchgeführt. Für Tauchkurstkosten, Fahrtkosten zum Kurs und Nächtigung wurden die nachstehenden Beträge abzüglich Dienstgeberanteil geleistet.

Tauchkurstkosten, Flug und Nächtigung: 801,23 € pro Person

Tagesgebühr: 301,00 €

abzüglich Dienstgeberanteil: 369,23 € pro Person

Kosten des Kursteilnehmers: 733,00 € = Werbungskosten."

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 16. Oktober 2008 wurde der Bescheid vom 5. Februar 2008 geändert (Berücksichtigung der Brillen als a.g. Belastung). Hinsichtlich der Tauchausbildung wurde ausgeführt, dass die diesbezüglichen Kosten (733,00 €) nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien. Die Bedingungen für Tauchgänge im mediterranen Gewässer würden einem Vergleich mit den allgemeinen Einsatzbedingungen in heimischen Gewässern nicht standhalten (Sicht, Temperatur, Strömung, etc.), die rein berufsbezogene Komponente würde somit in den Hintergrund treten. Von den Gesamtkosten für den 10-tägigen Aufenthalt sei vom Dienstgeber rund 1/3-Anteil getragen worden, was auch auf eine private Veranlassung der Reise (Urlaub) schließen lasse. Gem. § 20 EStG würde ein so genanntes Aufteilungsverbot bestehen, d.h., dass Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig seien (Mischaufwand).

Mit Eingabe vom 13. November 2008 wurde ein **Antrag auf Vorlage** der Berufung an die zweite Instanz eingebracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber bei der Feuerwehr der Stadt Linz als Feuerwehrmann hauptberuflich tätig sei. In dieser Funktion sei er unter anderem entsprechend seiner Ausbildung beim Sonderdienst Tauchdienst zugeteilt.

Für berufliche Feuerwehrtaucher würde es vorgeschriebene Gesundheits- und Ausbildungsstandards geben. Falls ein Feuerwehrtaucher der BF-Linz diese nicht mehr erfülle, werde er aus dem Tauchdienst ausgeschieden. Diese Standards würde neben jährlichen umfangreichen gesundheitlichen und leistungsbezogenen ärztlichen Untersuchungen auch spezifische Ausbildungsnachweise beinhalten. Die Mindeststandards dieser Ausbildungsvorgaben würden österreichweit vom Österreichischen Bundesfeuerwehrverband für alle Feuerwehren mit Tauchdienst als Empfehlung vorgegeben und von der BF im Rahmen von internen Dienstvorschriften verpflichtend eingehalten.

Eine dieser seitens des Dienstgebers zwingend vorgegebenen Ausbildung sei die zweijährige Teilnahme an einem mindest 10-tägigen Taucherlager. Das Ziel dieser Spezialausbildung sei, die Einsatztauchergruppe einerseits die für diesen gefährlichen Beruf notwendigen sozialen Komponenten wie Teamgeist, Gruppenverantwortung und das kontrollierte Testen von Belastungsgrenzen nahe zu bringen. Andererseits um die im Ausbildungsprogramm vorgegebene Übungssituationen zu schulen. Über diese Tätigkeiten würden feuerwehrintern Leistungsnachweise geführt. Diese müssen vom Einsatztaucher nachweislich positiv erfüllt werden. Dieser straffe ganztägige Dienstplan sehe keinerlei urlaubsähnliche Restzeiten vor und würde auch dem Ausbildungsziel widersprechen. Der Berufung werde der entsprechende

Ausbildungsplan beigelegt.

Der zweite angeführte Ablehnungspunkt, dass die Einsatzbedingungen nicht den heimischen Gewässern entspreche, sei nur im Hinblick der vom Dienstgeber nicht gewünschten erhöhten gesundheitsschädigenden Belastungen bzw. der erhöhten Gefahrensituationen in diesen Gewässern richtig. Aber genau aus diesen Gründen sei diese Spezialausbildung mit Absprache des Betriebsärztlichen Dienstes (gesundheitliche Überwachungsstelle der Feuerwehr) auf das Meer verlegt worden.

Grundsätzlich hätte jeder Taucher nachfolgende laufende Ausbildung zu absolvieren. Jeder Einsatztaucher hätte, soweit dienstlich möglich, einmal in der Woche in den Gewässern unseres Ausrückegebietes seine Übungstauchgänge zu leisten (Donau, Hafen, Badeseen). Entsprechend der Stützpunktregelung hätte er weiters mindestens zweimal im Jahr an den großen öö. Seen an Tieftauchübungen teilzunehmen (z.B. am OÖ Attersee).

So wie ein Pilot in einem Flugsimulator Extremsituation regelmäßig üben müsse, um realitätsnahe Routine ohne Risiko zu erlangen, würden auch die beruflichen Feuerwehrtaucher neben den in heimischen Gewässern durchgeführten Übungen realitätsnahe Spezialübungen in Gewässern mit kalkulierbarerem Risiko (optimale Sicht und gleichmäßige Temperaturen) durchführen müssen. Dies würde dem Taucher unter Aufsicht geschulter Tauchlehrer und zum Teil mit Hilfe von Videoaufzeichnungen ermöglichen, sich Routine auch bei den gefährlichsten Tätigkeiten anzueignen. Das gesamte Ausbildungsprogramm sei mit dem Betriebsärztlichen Dienst abgesprochen und würde den Vorgaben des Österreichischen Bundesfeuerwehrverbandes entsprechen und sei daher als Ausbildung unter Einhaltung aller berufsbezogenen Komponenten zu sehen. Seitens der Dienststelle des Berufungswerbers wurde mitgeteilt, dass diese vom Finanzamt angeführten Ablehnungspunkte schon 2002 einer genauen Prüfung des Finanzamtes unterzogen worden sei. Dem Einspruch sei das seitens der FW erstellte Antwortschreiben zur Anfrage des FA beigelegt worden. Darin seien weitere relevante Erklärungen die zu den nun angeführten Ablehnungspunkten von Interesse seien, angeführt. Die Prüfung des FA hätte ergeben, dass das von der BF durchgeführte Ausbildungslager den Vorgaben zur Gewährung der Werbungskosten gem. § 16 EStG entsprechen würde.

Da sich bis zum heutigen Tage, bei der Durchführung des Ausbildungslagers keine Änderung ergeben hätte, werde der UFS ersucht, nachfolgenden Spruch zu fällen:

"Die von Herrn Berufungswerber beantragten Kurskosten sind zur Gänze als Werbungskosten anzuerkennen."

Schreiben der Feuerwehr der Stadt Linz an das Finanzamt Urfahr vom

15. November 2001:

"Zu den Aufgaben der Berufsfeuerwehr Linz gehören auch die des Wasser- und

Tauchdienstes. Die Berufsfeuerwehr Linz gehört zum Tauchstützpunkt des Landes Oberösterreich. Dazu sind 24 Einsatztaucher ausgebildet und davon mindestens 3 Taucher verpflichtend pro Dienstschicht im Dienst.

Um diese Aufgaben korrekt und effizient erfüllen zu können, unterliegen sie genauen Dienst- und Ausbildungsvorschriften.

Zum Beispiel müssen sich alle Taucher einer jährlichen tauchmedizinischen Überprüfung durch den Betriebsärztlichen Dienst des Magistrates Linz unterziehen. Dies erfolgt bei der Berufsfeuerwehr Linz. Nur bei einer ärztlichen Freigabe ist es den Bediensteten gestattet, ihre Funktion auszuüben.

Der erforderliche Ausbildungsstandard wird durch Richtlinien des Österreichischen Bundesfeuerwehrverbandes (ÖBFV) und feuerwehrinterne Dienst- und Ausbildungsvorschriften geregelt.

In diesen Ausbildungsvorschriften ist die Mindestausbildung festgelegt, die jeder Taucher nachweislich einhalten muss. Zu diesen Mindeststandards gehört die Teilnahme und Absolvierung eines Taucherlagers innerhalb eines 2-Jahres-Turnus.

Diese verpflichtende Sonderausbildung wird entsprechend den Empfehlungen des ÖBFV im Meer durchgeführt und in dieser Art von allen Feuerwehr-Landesverbänden und Berufsfeuerwehren mit Tauchstützpunkten abgehalten.

Das Lehrgangsziel ist die Wiederholung aller Rettungs- und Selbstrettungstechniken, Perfektionierung der einzelnen Teamtätigkeiten und Gewöhnung an größere Tiefen (bis 50 m) bei geringstmöglicher gesundheitlicher Belastung und Gefährdung für die Taucher. Genau diese 2 Punkte - die gesundheitliche Belastung und die Gefahrenminimierung - sind die Hauptgründe für die Durchführung der bundesweit einheitlichen Schulung am Meer. Das wärmere Meerwasser (Seetemperatur 4 °C) gerade in größeren Tiefen verringert die Gefahr von Entzündungen im Bereich der Nebenhöhlen und Ohren. Der Körper wird weniger schnell unterkühlt. Die wärmeren Außentemperaturen ermöglichen eine raschere Regeneration zwischen einzelnen Tauchgängen. Geringere Ausfälle durch Krankenstände, geringere Gefahr eines Tiefenrausches.

Einige Sicherheitspunkte:

- sehr gute Sichtverhältnisse, dadurch
- geringere Stressbelastung
- gute Kontrolle des Tauchlehrers und rasche Eingriffsmöglichkeit bei Problemen
- optimale Orientierungsmöglichkeit
- keine Gerätevereisung

Je nach Übungsziel werden Tauchplätze beübt, wo aufgrund der topografischen Verhältnisse ein Abfallen in größere Tiefen nicht möglich ist (Tiefenrausch).

Die Ausbildung erfolgte in Form einer offiziellen Dienstreise!

Der Magistrat Linz übernimmt als Dienstgeber die Ausbildungskosten (Tauchpakete, Bootkosten, Lehrmittelkosten, ext. Vertretungskosten). Vom Dienstnehmer sind die Anfahrts-, Aufenthalts- und Verpflegungskosten selbst zu tragen.

Falls ein Einsatztaucher an dieser verpflichtenden Ausbildung aus gesundheitlichen Gründen nicht teilnehmen kann, hat er sie innerhalb des nächsten Jahres verpflichtend nachzuholen. Ansonsten würde er in seiner Funktion als Einsatztaucher der Berufsfeuerwehr ausgemustert. Gerade die zahlreichen Taucheinsätze der letzten Zeit durch verunglückte Badegäste und Hobbytaucher belegt die Notwendigkeit einer effizienten Tauchausbildung. Die Tatsache, dass es in den letzten 15 Jahren trotz schwierigster Einsätze keinen Tauchunfall bei Feuerwehrtauchern gegeben hat, zeigt, dass die Durchführungsart der Tauchausbildung richtig ist.

Die Berufsfeuerwehr Linz hofft, Sie mit diesem Überblick über die Notwendigkeit der Durchführungsart dieser Pflichtschulung überzeugt zu haben und Ihnen damit veranschaulicht, dass es sich hier nicht um eine Vereins- oder Urlaubsveranstaltung handelt."

Der **Tagesablauf** der Taucherfortbildung wurde wie folgt dargestellt:

06.30 Uhr: Morgensport

07.30 Uhr: Frühstück

08.30 Uhr: Theorie, Besprechung, Analyse

10.30 Uhr: Tauchgang (versch. Inhalte)

12.00 Uhr: Mittagessen

13.00 Uhr: Theorie

15.30 Uhr: Tauchgang

17.00 Uhr: Theorie

21.00 Uhr: Abendessen

Im Folgenden werden stichwortartig die verschiedenen Inhalte wiedergegeben:

Tauchgangsberechtigung, Auftauchen ohne Tariermittel, Auftauchen ohne Flossenschlag, Maskenübung, Nachttauchen, Orientierungstauchen, alternative Luftversorgung, Rettungstechnik, assistierter Aufstieg, Schweizer Methode, Medizin, Strömungstauchen, Suchtechniken, Bergetechniken, Rettungskette, etc..

Mit **Vorlagebericht** vom 5. Dezember 2008 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 26. Jänner 2010** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerber ersucht, weitere Angaben nachzureichen:

" - Vorlage der im Vorlageantrag erwähnten „internen Dienstvorschrift“ der BF-Linz
 - Wie und vom wem erfolgte die Auswahl des streitgegenständlichen Tauchkurses
 - Vorlage der „offiziellen“ Kursbeschreibung des Anbieters (Angebot, Unterlagen, Katalog, ...)
 - Waren die übrigen Teilnehmer unmittelbare Kollegen aus Linz oder auch von anderen (Berufs-) Feuerwehren? Liste der übrigen Teilnehmer. Wie erfolgte die Auswahl der Teilnehmer?
 - Warum leistete der Arbeitgeber nur rund 1/3 für eine verpflichtende Fortbildung? Hätten Sie die Möglichkeit gehabt, diesen, offensichtlich verpflichtenden, Kurs an einem anderen Ort (billiger) zu absolvieren?
 - Wer hat diesen Kurs organisiert? Wer hat die Entscheidung getroffen, diesen Kurs auszuwählen? Wer hat den Kurs bezahlt? An wen mussten Sie den Kurs bezahlen (Feuerwehr, Tauchschule, ...)?"
Vorlage der Buchungsunterlagen (Tickets, ...), Rechnungen, etc.."

Als **Antwort auf diese Fragen** wurde folgende Stellungnahme des Tauchoffiziers der Berufsfeuerwehr Linz übermittelt:

"Herr Berufungswerber ist bei der Feuerwehr der Stadt Linz als Feuerwehrmann hauptberuflich tätig. In dieser Funktion ist er unter anderem entsprechend seiner Ausbildung dem Sonderdienst Tauchdienst zugewiesen.

Für berufliche Feuerwehrtaucher gibt es vorgeschriebene Gesundheits- und Ausbildungsstandards. Falls ein Feuerwehrtaucher der BF-Linz diese nicht mehr erfüllt, wird er aus dem Tauchdienst ausgeschieden. Diese Standards beinhalten neben jährlichen umfangreichen gesundheitlichen und leistungsbezogenen ärztlichen Untersuchungen auch spezifische Ausbildungsnachweise. Die Mindeststandards dieser Ausbildungsvorgaben werden österreichweit vom Österreichischen Bundesfeuerwehrverband für alle Feuerwehren mit Tauchdienst als Empfehlung vorgegeben und von der BF-Linz im Rahmen von internen Dienstvorschriften verpflichtend eingehalten. Als eine dieser seitens des Dienstgebers zwingend vorgegebenen Ausbildungen ist die zweijährige Teilnahme an einem mindest 10-tägigen Taucherlager. Das Ziel dieser Spezialausbildung ist, die Einsatztauchergruppe einerseits die für diesen gefährlichen Beruf notwendigen sozialen Komponenten wie Teamgeist, Gruppenverantwortung und das kontrollierte Testen von Belastungsgrenzen nahe zu bringen. Andererseits um die im Ausbildungsprogramm vorgegebene Übungssituationen zu schulen. Über diese Tätigkeiten werden feuerwehrintern Leistungsnachweise geführt. Diese müssen vom Einsatztaucher nachweislich positiv erfüllt werden. Dieser straffe ganztägige Dienstplan sieht keinerlei urlaubsähnliche Restzeiten vor und würde auch dem Ausbildungsziel widersprechen.

Da die Einsatzbedingungen nicht den heimischen Gewässern entsprechen, ist nur im Hinblick

der vom Dienstgeber nicht gewünschten erhöhten gesundheitsschädigenden Belastungen bzw. der erhöhten Gefahrensituationen in diesen Gewässern richtig. Aber genau aus diesen Gründen wurde diese Spezialausbildung mit Absprache des Betriebsärztlichen Dienstes (gesundheitliche Überwachungsstelle der Feuerwehr) auf das Meer verlegt. Grundsätzlich hat jeder Taucher nachfolgende laufende Ausbildung zu absolvieren. Jeder Einsatztaucher hat, soweit dienstlich möglich, einmal in der Woche in den Gewässern unseres Ausrückegebietes seine Übungstauchgänge zu leisten (Donau, Hafen, Badeseen). Entsprechend der Stützpunktregelung hat er weiters mindestens zweimal im Jahr an den großen öö. Seen an Tieftauchübungen teilzunehmen (z.B. am OÖ-FW-Ausbildungslagerplatz Attersee).

So wie ein Pilot in einem Flugsimulator Extremsituation regelmäßig üben muss, um realitätsnahe Routine ohne Risiko zu erlangen, müssen auch die beruflichen Feuerwehrtaucher neben den in heimischen Gewässern durchgeführten Übungen realitätsnahe Spezialübungen in Gewässern mit kalkulierbarerem Risiko (optimale Sicht und gleichmäßige Temperaturen) durchführen können. Dies ermöglicht dem Taucher unter Aufsicht geschulter Tauchlehrer und zum Teil mit Hilfe von Videoaufzeichnungen sich Routine auch bei den gefährlichsten Tätigkeiten anzueignen. Das gesamte Ausbildungsprogramm ist mit dem Betriebsärztlichen Dienst abgesprochen und entspricht den Vorgaben des Österreichischen Bundesfeuerwehrverbandes und ist daher als Ausbildung unter Einhaltung aller berufsbezogenen Komponenten zu sehen.

Das von der BF-Linz durchgeführte Ausbildungslager entspricht den Vorgaben zur Gewährung der Werbungskosten gem. § 16 EStG.“

Mit **Datum 16. Februar 2010** wurde dem Berufungswerber nochmals das Schreiben vom 26. Jänner 2010 übermittelt und um Beantwortung der gestellten Fragen und Übermittlung der geforderten Unterlagen ersucht.

Im **Antwortschreiben vom 2. März 2010** teilte der Berufungswerber mit, dass die vorgelegten Unterlagen (Erklärung des Sachverhaltes durch den Arbeitgeber) eine ausreichende Begründung der Werbungskosten seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0142).

Gegenständlich ist von folgendem, dokumentiertem, Sachverhalt auszugehen:

- Bestätigung über die Fortbildungskosten seitens des Arbeitgebers vom 30. Oktober 2006:
Der Berufungswerber hat in der Zeit vom 27. September bis 7. Oktober 2006 an einer Taucherfortbildung für Berufsfeuerwehrtaucher teilgenommen. Durch den Dienstgeber wurden rund ein Drittel der Kosten getragen. Den Rest musste der Berufungswerber selbst tragen.

- Stundenplan über die Taucherfortbildung:

Von wem und wann dieser erstellt wurde, ist nicht ersichtlich

- Schreiben des Arbeitgebers vom 15. November 2001 über die turnusmäßige Taucherfortbildung:

Darin wird dargestellt, dass alle Taucher genauen Dienst- und Ausbildungsvorschriften unterliegen (hierzu gehört auch die Teilnahme und Absolvierung eines Tauchlagers innerhalb eines 2-Jahres-Turnus). Es erfolgt eine bundesweit einheitliche Schulung am Meer (aus gesundheitlicher Belastung und Gefahrenminimierung).

- Schreiben des Tauchoffiziers der Berufsfeuerwehr Linz (Eingabe vom 2. Februar 2010):

Darin wird beinahe wortgetreu der Vorlageantrag des Berufungswerbers wiedergegeben.

Lediglich die Fertigungsklausel und die Unterschrift differieren.

- Der Berufungswerber wurde seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates zweimal aufgefordert, genaue Daten über die streitgegenständliche Reise vorzulegen.

Begründend wurde lediglich auf das Schreiben des Arbeitgebers, welches beinahe ident ist mit dem Vorlageantrag, verwiesen.

Hinsichtlich von Aufwendungen im Zusammenhang mit Auslandsreisen hat die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bereits zahlreiche Entscheidungskriterien herausgearbeitet, welche auch hier anzuwenden sind.

Kosten einer Auslandsreise sind grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002). Spielen bei einer derartigen Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird. Dies ist dann der Fall, wenn eine Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise darstellt, also z.B. an eine Geschäftsreise ein Urlaub "angehängt" wird (VwGH 17.2.1999, 94/14/0012). Zur Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (VwGH 6.10.1976, 1608/76, 1695/76; vgl. auch VwGH 3.5.1983, 82/14/0154, betr. Reise eines Geografieprofessors nach Großbritannien; VwGH 3.5.1983, 82/14/0297, betr. Toskanareise einer Mittelschullehrerin für Geografie und Geschichte; VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, betr. USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft; VwGH 16.7.1996, 92/14/0133, betr. London- und Berlinreise einer AHS-Lehrerin für Latein und Geschichte; VwGH 24.4.1997, 93/15/0069, betr. Spanienreise einer Richterin; VwGH 22.9.2000, 98/15/0111, betr. Japanreise eines Geografielehrers; VwGH 29.1.2004, 2002/15/0034, betr. "Lateinstudienreisen" einer Mittelschullehrerin nach Italien, die als schulbezogene Veranstaltungen geführt wurden):

Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).

Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 17.5.2000, 98/15/0050; VwGH 17.5.2000, 99/15/0055; VwGH 29.1.2002, 96/14/0030).

Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten ersetzt oder nicht. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Studienreise mit einem verhältnismäßig kurzen Auslandsaufenthalt kann nicht als ausschließlich berufsbedingte Reise angesehen werden, wenn sie von vornherein so programmiert war, dass durch Wochenenden und/oder Feiertage zu Lasten der Tage mit beruflichen Veranstaltungen mehrere Tage für allgemein interessierende Programmpunkte zur Verfügung stehen (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031, betr. Kretareise eines Religionslehrers zur Teilnahme an einem Symposion zum Thema "Ökumenische Aufgaben des Religionsunterrichts"). Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten an (z.B. Teilnahmegebühren für Aus- und Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von schriftlichen Kongressunterlagen), so sind diese Kosten abzugsfähig.

Anwendung dieser allgemeinen Erfordernisse auf den konkreten Fall:

Gegenständlich zu beurteilen ist der konkret besuchte Tauchkurs auf Malta im Jahr 2006. Nicht zu beurteilen war, ob allgemein Tauchkurse notwendig bzw. vom Arbeitgeber empfohlen wurden.

Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

Der Berufungswerber gab mehrmals an, dass Taucherausbildungen bzw. Fortbildungen einen wesentlichen Bestandteil der Berufsausübung darstellen.

In einem Schreiben des Arbeitgebers vom 30. Oktober 2006 gab dieser bekannt, dass für 13 Berufsfeuerwehrtaucher eine Tauchfortbildung durchgeführt wurde. Der Arbeitgeber bezahlte einen Teil dieser Kosten (33,50%).

Der Berufungswerber wurde seitens des Referenten zweimal aufgefordert, diesbezügliche Angaben nachzureichen (26. Jänner 2010 und 16. Februar 2010):

- *Wer hat den Kurs organisiert? Wer hat die Entscheidung getroffen, diesen Kurs auszuwählen?*

- *Kursbeschreibung (Angebot, Unterlagen, Katalog, ...).*

Die Darstellung des Tagesablaufes lässt nicht erkennen, ob dieser Kurs tatsächlich so gestaltet war. Unterlagen des Veranstalters wurden nicht vorgelegt. Es ist nicht auszuschließen, dass der Berufungswerber diese Darstellung selbst geschrieben hat.

Aufgrund der Darstellungen des Berufungswerbers war es nicht möglich zu beurteilen, ob **der streitgegenständliche Tauchkurs auf Malta** im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation bzw. in einer Weise durchgeführt wurde, die eine überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen hätte können.

Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Dass bei diesem Kurs auch Inhalte angeboten wurden, die einer Verwertung im Beruf dienlich sind, lässt sich ebenfalls nicht eindeutig überprüfen. Es ist aber doch eher davon auszugehen, dass auch berufliche Bereich betroffen waren. Dies kann auch deshalb angenommen werden, da offensichtlich die unmittelbaren Kurskosten vom Arbeitgeber übernommen wurden (siehe Schreiben vom 15. November 2001).

Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber trotz zweimaliger Aufforderung keine Unterlagen bzw. Nachweise vorgelegt hat ("... offizielle Kursbeschreibung ...").

Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).

Die Bestätigung des Arbeitgebers vom 30. Oktober 2006 lässt darauf schließen, dass beim streitgegenständlichen Tauchkurs tatsächlich Berufsfeuerwehrtaucher teilgenommen haben, also ein sog. homogener Teilnehmerkreis vorhanden war. Ob allerdings auch andere Personen welche nicht Berufstaucher der Feuerwehr sind, teilgenommen haben, ist nicht dokumentiert. Ob der Kurs auch so aufgebaut und gestaltet war, dass auch andere in der spezifischen Richtung interessierte Teilnehmer daran teilgenommen haben bzw. teilnehmen hätten können, war nicht zu erkennen.

Auch diesbezüglich wurde der Berufungswerber aufgefordert (zwei Mal) Angaben nachzureichen:

- *Liste der Teilnehmer; Auswahl der Teilnehmer; Kursbeschreibung*

Ob dieses Erfordernis also erfüllt war, konnte ebenfalls nicht überprüft werden.

Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 17.5.2000, 98/15/0050; VwGH 17.5.2000, 99/15/0055; VwGH 29.1.2002, 96/14/0030).

Diesbezüglich übermittelte der Berufungswerber einen so genannten Stundenplan, in welchem die einzelnen Bereiche (auch zeitlich) aufgelistet waren.

Ob dieser Stundenplan vom Berufungswerber selbst verfasst wurde oder ob es sich dabei um einen "offiziellen" Stundenplan handelt, konnte nicht nachgeprüft werden.

Um dies überprüfen zu können, wurde der Berufungswerber seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates mehrmals aufgefordert, diesbezügliche Unterlagen nachzureichen.

- *Vorlage der Buchungsunterlagen, offizielle Kursbeschreibung, etc.*

Aufgrund der vom Berufungswerber vorgelegten Unterlagen und übermittelten Darstellungen war auch dieses Erfordernis keiner Prüfung zugänglich.

Wie schon der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.12.1988, 88/14/0002 erkannt hat, ist bei derartigen Reisen ein strenger Maßstab anzulegen.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Kosten einer Auslandsreise den Aufwendungen für die Lebensführung zuzurechnen sind.

Es obliegt dem Steuerpflichtigen darzulegen, dass trotzdem steuerlich anzuerkennende Werbungskosten vorliegen. Dies ist anhand der oben genannten Kriterien darzulegen. Die Eingaben des Berufungswerbers waren allerdings nicht geeignet, diese Erfordernisse zu erfüllen. Es wurde lediglich wiederholend auf Darstellungen des Arbeitgebers hingewiesen, dass Tauchkurse notwendig und sinnvoll sind. Es wurde aber nicht dargestellt, dass gerade dieser Reise diese Erfordernisse erfüllt hat.

Anzumerken ist, dass allenfalls die unmittelbaren Kurskosten zu berücksichtigen wären; diese wurden aber bereits vom Arbeitgeber getragen.

Auffallend ist dabei auch, dass die Stellungnahme des Arbeitgebers (Tauchoffizier der Berufsfeuerwehr) nach dem Vorhalt vom 26. Februar 2010 beinahe wortgleich der Berufungsvorlage des Berufungswerbers ist.

Auch diese Wiedergabe ist kein geeigneter Nachweis und Beweis dafür, dass genau diese hier streitgegenständliche Reise die von der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis herausgearbeiteten Grundsätze und Erfordernisse für die Anerkennung als Werbungskosten erfüllt.

Ebenso ist das Schreiben des Arbeitgebers vom 15. November 2001 nicht geeignet diesen hier

besuchten Kurs zu beurteilen. In diesem Schreiben wird ebenfalls lediglich allgemein darauf verwiesen, dass Taucher der Berufsfeuerwehr verpflichtet sind, derartige Fortbildungen zu absolvieren. Natürlich war es in diesem Schreiben aus dem Jahr 2001 auch nicht möglich auf die im Jahr 2006 durchgeführte Reise einzugehen.

Festgehalten wurde in diesem Schreiben auch, dass die unmittelbaren Ausbildungskosten (Tauchpakete, Bootskosten, Lehrmittelkosten) durch den Arbeitgeber getragen werden. Es kann also nicht gesagt werden, dass die vorgeschriebene Bildungsmaßnahme steuerlich überhaupt nicht berücksichtigt wurde.

Die (teilweise) Kostentragung durch den Arbeitgeber, kann eine mögliche private Mitveranlassung der gesamten Reise nicht ausschließen.

Es war dem Referenten auch nicht möglich, eigene Nachforschungen hinsichtlich dieser Reise anzustellen, da nicht einmal die Tauchschule, welche besucht wurde, genannt wurde.

Abschließend wird hierzu angemerkt, dass nicht in Abrede gestellt wird, dass derartige Tauchfortbildungen für die Tätigkeit des Berufungswerbers notwendig und auch vorgeschrieben sind.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes galt es aber nicht als erwiesen, dass **gerade diese Reise** den oben genannten Kriterien entsprochen hätte.

Hinsichtlich der ebenfalls in der Berufungsschrift beantragten Berücksichtigung der Brillen als außergewöhnliche Belastung wird der Ansicht des Finanzamtes gefolgt (Berufungsvorentscheidung).

In Anbetracht dieser Gegebenheiten war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Berufungsvorentscheidung)

Linz, am 12. März 2010